

Jadwiga Glumińska-Pawlic¹

Tomasz Gwóźdź²

Nowe obciążenia publicznoprawne a zasada zaufania do państwa i tworzonego prawa

Streszczenie

Autorzy tekstu zwracają uwagę na problemy związane z tworzeniem prawa podatkowego w Polsce, szczególnie w kontekście niespełniania przez nowe przepisy standardów konstytucyjnych i proceduralnych – w tym wynikających głównie z zasady demokratycznego państwa prawa. Obecne praktyki legislacyjne prowadzą do spadku jakości prawa podatkowego.

W opracowaniu podkreślono wagę analiz i precyzyjności projektów ustaw podatkowych, które mają ułatwiać zrozumienie i jednolite stosowanie prawa, a także przeanalizowano problematykę techniki redagowania tekstów normatywnych, które często nie spełniają standardów komunikatywności i precyzji.

Autorzy poruszają także kwestię wprowadzania nowych danin i opłat, takich jak danina solidarnościowa czy opłata cukrowa. Poddają krytyce brak rzetelnej współpracy z ekspertami i praktykami podatkowymi, co skutkuje wprowadzaniem nieprzemysłowych i nieefektywnych rozwiązań podatkowych.

Dodatkowo tekst skupia się na analizie konkretnych nowych obciążeń publicznoprawnych, takich jak podatek deszczowy czy opłata od napojów alkoholowych sprzedawanych w opakowaniach do 300 ml. Autorzy zwracają uwagę na ich konstrukcję, cel oraz nieprawidłowości związane z procesem legislacyjnym.

W kontekście zmian w podatku dochodowym od osób fizycznych, wynikających z tzw. Polskiego Ładu, w tekście podkreślono, że choć miały one na celu stworzenie bardziej sprawiedliwego systemu podatkowego, to mogą generować dodatkowe obciążenia, zwłaszcza dla osób osiągających najwyższe dochody.

Podsumowując, autorzy wyrazili zaniepokojenie jakością tworzenia prawa podatkowego w Polsce, zwracając uwagę na liczne problemy proceduralne, techniczne oraz wprowadzanie nowych obciążeń bez dostatecznej analizy i współpracy z ekspertami.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, technika prawodawcza, obciążenia publicznoprawne, Polski Ład

¹ Jadwiga Glumińska-Pawlic – profesor doktor habilitowana, Uniwersytet Śląski w Katowicach, <http://orcid.org/0000-0002-2256-4558>

² Tomasz Gwóźdź – doktor, Uniwersytet Śląski w Katowicach, <http://orcid.org/0000-0002-1769-1210>

Abstract

The authors of the text draw attention to issues related to the creation of tax law in Poland, particularly in the context of new regulations not meeting constitutional and procedural standards – especially those stemming from the principle of a democratic rule of law. Current legislative practices result in a decline in the quality of tax law.

The article emphasizes the importance of analyses and precision in tax bill projects, aiming to facilitate understanding and consistent application of the law. The authors also scrutinize the issue of drafting normative texts, often failing to meet standards of communicativeness and precision.

The authors address the introduction of new levies and fees, such as solidarity tax and sugar tax. They criticize the need for genuine collaboration with tax experts and practitioners, leading to the implementation of ill-conceived and ineffective tax solutions.

Additionally, the text analyzes specific new public-law burdens, such as the “rain tax” or the tax on alcoholic beverages sold in packages up to 300 ml. The authors highlight their structure, purpose, and irregularities related to the legislative process.

In the context of changes in personal income tax resulting from the so-called “Polish Deal,” the text underscores that while these changes aimed to create a fairer tax system, they may impose additional burdens, especially on individuals with the highest incomes.

In summary, the authors express concern about the quality of tax law creation in Poland, pointing out numerous procedural and technical problems and introducing new burdens that need more analysis and collaboration with experts.

Keywords: tax law, legislative technique, public law charges, Polish Order

1. Wprowadzenie

Przemiany ustrojowe, jakie dokonały się w Polsce po 1989 roku, doprowadziły do powstania w naszym kraju nowego systemu podatkowego, porównywalnego z innymi państwami UE. W Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³ w art. 84 i 217 uregulowano powszechność obowiązku ponoszenia ciężaru podatkowego, ale pod warunkiem, że zostanie on wprowadzony w drodze ustawy, której cechy (elementy) określa właśnie Konstytucja. Oznacza to, że swoboda polityczna nakładania danin publicznych nie może być absolutna, a ich wprowadzanie nie może godzić w podstawowe prawa i wolności obywateli oraz powinno być oparte na demokratycznej, przedstawicielskiej i suwerennej legitymizacji⁴. Wprowadzenie tych norm ma

³ Dz.U. Nr 78, poz. 483.

⁴ Szerzej: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe (część konstytucyjna wraz z częścią ogólną)*, Warszawa 2010, s. 123 i nast.

niezwykle istotne znaczenie dla tworzenia ustaw podatkowych i ich kontroli pod względem zgodności z Konstytucją. Postanowienia te w powiązaniu z rozwiązaniami, jakie przyjęto w zakresie źródeł prawa (zamknięty katalog źródeł prawa, który zawarto w art. 87, nadrzędność ustawy poddawanej badaniu przez Trybunał Konstytucyjny – art. 188, rozporządzenie jako podstawowy akt wykonawczy do ustawy i wymogi stawiane ustawie do udzielania delegacji – art. 92, odrzucenie uchwały i zarządzenia jako podstawy do wydawania decyzji administracyjnych – art. 93) sprawiają, że przed polskim prawodawstwem podatkowym po 1997 roku postawiono nowe wymogi⁵. W literaturze podkreśla się jednak, że Konstytucja RP uwzględniła tylko w minimalnym zakresie światowe standardy konstytucyjnych regulacji podatkowych, główną jej wadą jest zaś brak postanowień dotyczących zasad podatkowych, na podstawie których powinno być tworzone i stosowane prawo podatkowe⁶. Zasady te należy zatem wyinterpretować z zasad ogólnych i przyjąć, że sprawiedliwość, równość i pewność to wartości, które odnosić należy także do tworzenia oraz stosowania prawa podatkowego⁷.

2. Zasady tworzenia prawa podatkowego

51

Zgodnie z racjonalnym modelem tworzenia prawa⁸ proces legislacyjny jest wieloetapowy i wymaga wielu określonych działań i właściwej organizacji. Konstytucja, dając stabilny fundament prawodawstwa podatkowego, zmusza polskiego ustawodawcę do poszanowania proceduralnych aspektów wynikających z zasad demokratycznego państwa prawa i przyzwoitej legislacji. Określony w Konstytucji wzorzec oraz standardy kontroli prawodawstwa podatkowego⁹ sprawiają, że Trybunał Konstytucyjny może oceniać, czy zostały spełnione zasady wyłączności prawa podatkowego i prawidłowej legislacji oraz czy zawarte

⁵ Por. C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7; *idem*, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 25–26; *idem*, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 67.

⁶ Zob. C. Kosikowski, *Ustawa...*, s. 67–71 i powołana tam literatura.

⁷ E. Ruśkowski (red.) *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 110.

⁸ J. Wróblewski, *Racjonalny model tworzenia prawa*, „Państwo i Prawo” 1973, nr 1, s. 15.

⁹ J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 11.

w Konstytucji prawa i wolności ekonomiczne są należycie chronione, a prawo podatkowe spełnia wymogi powszechności i równości.

W Polsce reguły tego procesu nie są jednak przestrzegane, co powoduje, że spada jakość tworzonego prawa podatkowego, a „produkowane” w nadmiarze regulacje nie są poprzedzone analizami i nie odpowiadają potrzebom społecznym. Natomiast sprawą najtrudniejszą jest opanowanie zasad techniki redagowania tekstów normatywnych, o czym świadczy liczba uchybień legislacyjnych zawartych w projektach aktów normatywnych prawa podatkowego. Podkreślić należy, że podstawowym warunkiem należytego porozumiewania się prawodawcy z adresatami stanowionych przez niego norm jest precyzyjne i komunikatywne formułowanie tekstów prawnych, które łagodzi następstwa przyjmowania zasady *ignorantia iuris nocet*. Starannie zredagowany tekst prawny powoduje, że podmiot stosujący prawo może cały swój wysiłek skoncentrować na merytorycznej stronie podejmowanych decyzji, ponieważ wyeliminowane są trudności, które trzeba pokonać już na etapie interpretacji tekstu, co zapewnia także jednolitość interpretacji, a w konsekwencji większą jednolitość stosowania prawa¹⁰. Niestety, wymogom tym nie odpowiadają teksty ustaw podatkowych.

52

Projekt ustawy podatkowej powinien spełniać wymagania o charakterze materialnym, których celem jest zapewnienie, by ustawa podatkowa regulowała wszystkie elementy konstrukcji podatku, określone w art. 217 Konstytucji, a ponadto gwarantować stabilność oraz neutralność wobec procesów gospodarczych¹¹. Obowiązujące zasady techniki prawodawczej nie pozostawiają żadnych wątpliwości co do tego, jak poprawnie należy redagować tekst każdego projektu aktu normatywnego¹². Trudno zatem zrozumieć, dlaczego projektodawcy nie stosują tych reguł w praktyce.

Zauważyć należy, że nadmiernie skomplikowane i niekonsekwentne tworzenie prawa podatkowego jest faktem. Niezbędne zatem wydaje się podjęcie faktycznej i rzetelnej współpracy z osobami będącymi jednocześnie praktykami i znawcami prawa podatkowego. Dotychczasowa praktyka „opiniowania” nowych aktów prawnych czy projektów zmian do już obowiązujących pozostawia wiele do życzenia. W rzeczywistości

¹⁰ S. Wronkowska, M. Zieliński, *O korespondencji dyrektyw redagowania i interpretowania tekstu prawnego*, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3–4.

¹¹ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1.

¹² S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 48.

działania te sprowadzają się do fikcji, czas przewidziany na zgłaszanie zmian czy poprawek (zazwyczaj kilka dni), nie jest bowiem wystarczający, by zapoznać się z treścią aktu i wydać rzetelną opinię¹³. Podkreślić także trzeba, że – zwłaszcza w ostatnim okresie – wprowadzane są *ad hoc* nowe obciążenia publicznoprawne, nazywane „opłatami”, a mające zasadniczo cechy podatków, regulowane przepisami ustaw dotyczących zupełnie innych materii, wśród których wymienić można dla przykładu daninę solidarnościową, opłatę od napojów z dodatkiem substancji o właściwościach słodzących oraz kofeiny lub tauryny w produkcie gotowym do spożycia (tzw. podatek cukrowy), opłatę od napojów alkoholowych sprzedawanych w opakowaniach o objętości do 300 ml, opłatę od torebek foliowych, tzw. podatek deszczowy czy rozwiązania podatkowe proponowane w ramach Polskiego Ładu.

3. Danina solidarnościowa jako nowe obciążenie publicznoprawne oraz zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych wynikające z tzw. Polskiego Ładu

53

Danina solidarnościowa została wprowadzona do polskiego porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2019 r. ustawą z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym¹⁴. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 wskazanej ustawy stanowi ona jeden z przychodów Funduszu Solidarnościowego, którego celem jest wsparcie społeczne, zawodowe, zdrowotne oraz finansowe osób niepełnosprawnych, a także wsparcie finansowe emerytów i rencistów, o którym mowa w przepisach odrębnych.

Do jej zapłaty są zobowiązane osoby fizyczne w wysokości 4% nadwyżki ponad 1 000 000 zł sumy dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1, 9 i 9a, art. 30b, art. 30c oraz art. 30f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵, po ich pomniejszeniu o kwoty składek określonych

¹³ Szerzej J. Glumińska-Pawlic, *Pożądaný kierunek zmian (reform) obecnego modelu tworzenia prawa podatkowego*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016, s. 101–116.

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1787 ze zm.

¹⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.

w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹⁶:

- 1) zapłacone w roku podatkowym bezpośrednio na własne ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe podatnika i osób z nim współpracujących;
- 2) potrącone w roku podatkowym przez płatnika ze środków podatnika, z uwzględnieniem, że odliczenie nie dotyczy składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku, oraz składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego zaniechano poboru podatku;
- 3) zapłacone w roku podatkowym ze środków podatnika na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne podatnika lub osób z nim współpracujących, zgodnie z przepisami dotyczącymi obowiązkowego ubezpieczenia społecznego, obowiązującymi w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, lub w Konfederacji Szwajcarskiej.

Ponadto w przypadku zagranicznych jednostek kontrolowanych sumę dochodów pomniejsza się o kwoty uwzględnione w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej jednostki kontrolowanej oraz dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej jednostce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.

Choć omawiana danina solidarnościowa ma stanowić źródło przychodów Funduszu Solidarnościowego – a więc odrębną należność publicznoprawną – to jej konstrukcja, charakter oraz uregulowanie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazują, iż jest to raczej pewnego rodzaju podatek dochodowy odrębny od podatku dochodowego od osób fizycznych¹⁷. Bywa także określana „trzecim progiem podatkowym”, gdyż obejmuje wyłącznie wąską grupę podatników, osiągających najwyższe dochody¹⁸. Osoby fizyczne osiągające dochody powyżej 1 000 000 zł są więc zobowiązane – poza rozliczeniem na zasadach wskazanych w ustawie – do samodzielnego obliczenia i złożenia we właściwym urzędzie skarbowym deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej, a także opłacenia jej – w terminie do

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 423 ze zm.

¹⁷ Zob. T. Janicki, N. Kociak-Janicka, *Danina solidarnościowa*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, LEX/el.

¹⁸ Zob. M. Brzostowska, P. Kubiesa, *PIT. Komentarz do art. 30h*, LEX/el. 2021.

30 kwietnia roku kalendarzowego. Oznacza to więc znaczący wzrost obciążeń podatkowych dla osób osiągających najwyższe dochody.

Nie bez znaczenia pozostają także modyfikacje w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, zapowiadane w ramach tzw. Polskiego Ładu¹⁹. Jako ich uzasadnienie podano m.in. stworzenie bardziej sprawiedliwego systemu podatkowego, gwarantującego, że wysokość podatków opłacanych przez obywateli będzie adekwatna do ich możliwości, w duchu sprawiedliwości społecznej, ale także zapewnienie wzrostu oraz stabilizacji dochodów budżetowych i realizowanych inwestycji po okresie pandemii SARS-CoV-2²⁰. Wśród najważniejszych proponowanych zmian, które należy oceniać pozytywnie, wskazać można na podwyższenie kwoty wolnej od podatku do 30 000 zł, podwyższenie drugiego progu podatkowego z 85 528 zł do 120 000 zł, ulgę dla klasy średniej²¹ czy ulgę dla Polaków powracających z emigracji. Jednocześnie – w celu zapewnienia odpowiedniego poziomu finansowania Narodowego Funduszu Zdrowia – zlikwidowana została możliwość odliczenia składki zdrowotnej, wynoszącej 7,75% podstawy jej wymiaru, od kwoty należnego podatku dochodowego, a także ryczałtowa składka zdrowotna dla przedsiębiorców²². Co istotne, nowelizacja przepisów w zakresie składki zdrowotnej nie obejmuje rolników ani przedsiębiorców rolnych. Budzi to wątpliwości w zakresie zgodności wprowadzanych przepisów z zasadą równości wobec prawa, wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji, ponieważ zróżnicowana zostaje sytuacja przedsiębiorców i przedsiębiorców rolnych²³.

¹⁹ Część z nich została uchwalona w ustawie z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2105.

²⁰ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532.

²¹ Dzięki niej reforma ma stać się neutralna dla podatników zatrudnionych na umowę o pracę z dochodem od 68 412 zł do 133 692 zł rocznie. Co istotne, nie dotyczy ona osób osiągających dochody z tytułu umów cywilnoprawnych.

²² Ma ona być obliczana proporcjonalnie do dochodu, bez możliwości jej odliczenia od podatku.

²³ Zob. G. Leśniak, K. Koślicki, *Reforma składki zdrowotnej z Polskiego Ładu nie obejmie rolników*, „Prawo.pl”, 8.10.2021 r., LEX/el.

4. Opłata cukrowa

Kolejnym nowym obciążeniem publicznoprawnym, które ma wszelkie cechy i elementy konstrukcyjne uzasadniające nazwanie go podatkiem – pomimo innej nomenklatury w tekście aktu prawnego – jest opłata cukrowa²⁴. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów²⁵, której art. 7 wprowadził do ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym²⁶ rozdział 3a zatytułowany „Opłata od środków spożywczych”, celem opłaty cukrowej ma być wykorzystanie polityki fiskalnej państwa w ramach funkcji stymulacyjnej finansów publicznych do walki z nadwagą i otyłością, poprzez nałożenie opłaty na napoje z dodatkiem cukrów, a także kofeiny i tauryny. Podkreślono w nim także, że Światowa Organizacja Zdrowia zarekomendowała podejmowanie działań legislacyjnych, wpływających na trendy żywieniowe w społeczeństwie i poprawę zdrowia w krajach rozwiniętych²⁷.

Opłata cukrowa ma stanowić przychody Narodowego Funduszu Zdrowia w wysokości 96,5% wpływów, a reszta ma być przekazywana do budżetu państwa w części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych. Jej wysokość ma być uzależniona od zawartości cukrów i dodatków spożywczych w 100 ml produktu, a składają się na nią w przeliczeniu na litr napoju następujące części:

- 1) 0,50 zł za zawartość cukrów w ilości równej lub mniejszej niż 5 g w 100 ml napoju lub za zawartość w jakiegokolwiek ilości co najmniej jednej substancji słodzącej;
- 2) 0,05 zł za każdy gram cukrów powyżej 5 g w 100 ml napoju.

Choć obowiązek obliczenia i odprowadzenia podatku cukrowego ciąży na podmiotach sprzedających napoje do punktów sprzedaży detalicznej albo prowadzących sprzedaż detaliczną napojów w przypadku producenta, zamawiających – w przypadku gdy skład napoju objętego

²⁴ Jest bowiem nieodpłatna, nieekwiwalentna, przymusowa, bezzwrotna, ma charakter pieniężny i publicznoprawny, a także została ustanowiona w drodze ustawy – ma więc wszystkie cechy konstytutywne podatku. Szerzej: A. Nowak-Far (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2017, s. 346–350.

²⁵ Dz.U. poz. 1492.

²⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1956 ze zm.

²⁷ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, druk sejmowy nr 210.

opłatą stanowi element umowy zawartej przez producenta, a dotyczącej produkcji tego napoju dla zamawiającego, a także na podmiotach sprzedających napoje podmiotowi prowadzącemu jednocześnie sprzedaż detaliczną i hurtową – nie ulega wątpliwości, że ostatecznie zostaną nim obciążeni konsumenci²⁸. Zwróciły na to uwagę w trakcie procesu legislacyjnego m.in. Rada Dialogu Społecznego oraz Konfederacja Lewiatan²⁹.

Kolejnym niekorzystnym z punktu widzenia konsumentów rozwiązaniem, które powoduje jeszcze większy wzrost cen napojów słodzonych oraz zawierający kofeinę lub taurynę – a zarazem wzrost dochodów budżetu państwa – jest wliczenie opłaty cukrowej do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Ma ona być opodatkowana na takich samych zasadach jak określony środek spożywczy, od którego została naliczona³⁰.

Największe wątpliwości konstytucyjne budzi jednak poważne naruszenie zasad prawidłowej legislacji w procesie legislacyjnym dotyczącym ustawy wprowadzającej opłatę cukrową. Zgodnie z art. 13 ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, w brzmieniu pierwotnie uchwalonym przez Sejm, miała ona wejść w życie z dniem 1 lipca 2020 r. Jednak w wyniku odrzucenia w całości przez Senat 13 marca 2020 r., a także ze względu na pandemię SARS-CoV-2, ostatecznie do jej procedowania Sejm powrócił w sierpniu 2020 r. – a więc już po planowanym dniu wejścia w życie ustawy. Ostatecznie 14 sierpnia 2020 r. Sejm odrzucił uchwałę Senatu w sprawie ustawy i tym samym przyjął ją bez poprawek – włącznie z retroaktywnie już wtedy ujętym wejściem jej w życie. Równolegle do uchwalonego 14 sierpnia 2020 r. rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu zapewnienia funkcjonowania ochrony zdrowia w związku z epidemią COVID-19 oraz po jej ustaniu³¹ wprowadzono przepis, który miał modyfikować moment wejścia w życie nieuchwalonej jeszcze ustawy wprowadzającej opłatę cukrową – na 1 stycznia 2021 r., z wyjątkiem art. 7 pkt 3, który wejść miał w życie po upływie 14 dni od ogłoszenia. Senat zakwestionował opisaną zmianę, jednak w wyniku odrzucenia uchwały przez Sejm

²⁸ Zob. A. Dahms, *Opłata cukrowa – słodko nie będzie*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1, LEX/el.

²⁹ Opinia z dnia 11 lutego 2020 r., <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?documentId=946619053924020DC125850C003FEBBCD> (dostęp: 10.10.2021).

³⁰ Zob. M. Malinowski, *Podatek cukrowy zwiększa podstawę opodatkowania VAT*, LEX/el. 2021.

³¹ Dz.U. poz. 1493.

obie ustawy zostały przekazane do prezydenta, który zdecydował o ich podpisaniu. Następnie niemal równocześnie zostały opublikowane w Dzienniku Ustaw³².

5. Opłata od napojów alkoholowych sprzedawanych w opakowaniach o objętości do 300 ml

Opłata za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach jednostkowych nieprzekraczających 300 ml wprowadzona została przepisami powołanej już ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów poprzez zmianę brzmienia art. 9² ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi³³. Dania ta obowiązuje od 1 stycznia 2021 r. i obejmuje przedsiębiorców mających zezwolenie na:

- 1) obrót hurtowy w kraju napojami alkoholowymi o zawartości powyżej 18%,
- 2) obrót hurtowy w kraju napojami alkoholowymi do 18% alkoholu,
- 3) wyprzedaż posiadanych zapasów napojów alkoholowych w przypadku wygaśnięcia zezwolenia,

zaopatrujących przedsiębiorcę mającego zezwolenie na sprzedaż detaliczną napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży w napoje alkoholowe w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml.

W uzasadnieniu do nowelizacji ustawy³⁴ podkreślano, że mała objętość opakowania napoju alkoholowego, jego stosunkowo niska cena, a także łatwość szybkiego spożycia poza miejscem sprzedaży determinują wybór właśnie tych produktów i znacząco wpływają na ich atrakcyjność, zwłaszcza wśród niektórych grup społecznych. W przypadku napojów alkoholowych istnieje potrzeba kontrolowania ich dostępności oraz wprowadzania ograniczeń ekonomicznych i fizycznych w ich sprzedaży, tak by ograniczać nadmierne spożywanie alkoholu, szczególnie w najbardziej wrażliwych grupach społecznych, w tym wśród ludzi młodych i tych, którzy piją najwięcej, ponieważ te dwie grupy są

³² Zob. E. Drozdowski, *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8, LEX/el.

³³ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2151 ze zm.

³⁴ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy, druk sejmowy nr 210.

najbardziej wrażliwe na zmiany cen alkoholu. Wprowadzanie dodatkowej opłaty powinno wpływać zatem na indywidualne wybory konsumentów, ponieważ oddziaływanie na cenę tych produktów jest uważane za jedną z najskuteczniejszych metod mających na celu ograniczenie spożycia łatwo dostępnych pod względem ekonomicznym napojów alkoholowych. W ocenie projektodawców utrwalające się niekorzystne wzorce spożywania alkoholu (przekładające się na rosnącą konsumpcję alkoholu w opakowaniach o małej objętości przez różne grupy społeczne, w tym osoby zatrudnione i przez okres całego dnia) oraz ogólne wysokie i rosnące spożycie alkoholu z perspektywy zdrowotnej uzasadniały wprowadzenie tego rodzaju narzędzia.

Przedsiębiorcy prowadzący obrót hurtowy napojami alkoholowymi są obowiązani do złożenia informacji według wzoru określonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz do obliczenia i wniesienia opłaty na rachunek właściwego urzędu skarbowego do końca miesiąca następującego po zakończeniu półrocza. Obowiązek zapłaty opłaty powstaje z chwilą zaopatrzenia w napoje alkoholowe w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml. Opłata wynosi 25 zł za każdy pełny litr stuprocentowego alkoholu w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml, w które zaopatrzone sprzedawcę detalicznego.

59

6. „Podatek deszczowy”

Ustawą z dnia 20 lipca 2017 r. – Prawo wodne³⁵ wprowadzony został nowy rodzaj podatku, a mianowicie tzw. podatek od deszczu. Jest to mniej formalna nazwa opłaty za zmniejszenie naturalnej retencji terenowej na skutek wykonywania na nieruchomości o powierzchni powyżej 3500 m² robót lub obiektów budowlanych trwale związanych z gruntem, mających wpływ na zmniejszenie tej retencji przez wyłączenie więcej niż 70% powierzchni nieruchomości z powierzchni biologicznie czynnej na obszarach nieujętych w systemy kanalizacji otwartej lub zamkniętej (art. 269 ust. 1 pkt 1). W ustawie brak jednak definicji „zmniejszenia naturalnej retencji”, natomiast już sama konstrukcja powołanego przepisu wskazuje, iż jest to wyłączenie więcej niż 70% powierzchni nieruchomości z powierzchni biologicznie czynnej.

³⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 310 ze zm.

Oznacza to, że konieczność uiszczenia opłaty za usługi wodne, określona jako zmniejszenie naturalnej retencji terenowej, nastąpi wtedy, gdy w wyniku wykonywania robót lub prac budowlanych wyłączone zostanie spod powierzchni biologicznie czynnej co najmniej 70% działki, a co za tym idzie – zmniejszona zostanie naturalna retencja terenowa związana z odprowadzaniem wód opadowych lub roztopowych z terenów, na których nie ma kanalizacji. Danina ta dotyczy zatem posesji, które w znacznej części pokryte zostały np. betonem, nieprzepuszczalną kostką czy też asfaltem, a w praktyce obejmuje duże powierzchnie handlowe, tereny przemysłowe (np. hale przeładunkowe, parkingi), sklepy wielkopowierzchniowe, magazyny, biurowce, a także spółdzielnie i wspólnoty mieszkaniowe. Taka zabudowa powoduje, że istotnie ograniczone zostają powierzchnie biologicznie czynne, które służą przeciwdziałaniu suszy, a ponadto wiążą się z zatrzymaniem i retencjonowaniem wód opadowych, co także powoduje redukcję zjawiska suszy, zmniejszenie odpływu wód opadowych do odbiorników oraz minimalizuje ryzyko powodzi i podtopień.

Do uiszczania opłaty zobowiązane są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, w tym spółki niemające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów,
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Zakres podmiotowy opłaty odpowiada zakresowi określonemu w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w części dotyczącej podatku od nieruchomości. Podmioty zobowiązane do ponoszenia opłaty muszą składać stosowne oświadczenia wójtowi gminy (burmistrzowi/prezydentowi) za poszczególne kwartały. Oświadczenia należy składać wójtowi gminy w terminie 30 dni od dnia, w którym upływa dzień przypadający na koniec każdego kwartału. Stawki opłaty są kwotowe od 1 m² powierzchni uszczelnionych, uzależnione od tego, czy na gruncie są urządzenia do retencjonowania wody, czy też nie. Górne granice stawek jednostkowych opłat za usługi wodne określone zostały w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 26 października 2023 r. w sprawie jednostkowych stawek opłat za usługi wodne³⁶. Wysokość

³⁶ Dz.U. z 2023 r., poz. 2471.

opłaty ustala organ wykonawczy gminy i przekazuje ją w formie informacji (zawierającej sposób jej obliczenia) podmiotom obowiązany. W przypadku braku uiszczenia opłaty organ wydaje decyzję określającą jej wysokość. Jeżeli podmiot, który otrzymał informację, nie zgadza się z jej wysokością, może złożyć reklamację w terminie nie dłuższym niż 14 dni od dnia jej doręczenia. Złożenie reklamacji nie wstrzymuje wykonania obowiązku uiszczenia opłaty, a reklamację wójt rozpatruje w terminie 14 dni od jej otrzymania. W razie uznania reklamacji podmiotu wójt przekazuje mu nową informację, zwracając jednocześnie różnicę między wysokością opłaty wniesioną na podstawie pierwszej informacji a wynikającą z nowej informacji. Natomiast w przypadku nieuznania reklamacji wójt określa wysokość opłaty w drodze decyzji, od której przysługuje skarga do sądu administracyjnego. Zaskarżenie decyzji nie wstrzymuje jej wykonania. Mimo iż wpływy z tytułu opłat stanowią w 90% dochód Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie, a w 10% budżetu właściwej gminy, to obowiązek określenia jej wysokości oraz poboru powierzono wójtom, burmistrzom i prezydentom miast.

7. Opłata od torebek foliowych

Z dniem 1 września 2019 roku weszła w życie nowelizacja ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o odpadach oraz niektórych innych ustaw³⁷, która uregulowała pobieranie opłaty za wydawanie klientom toreb z tworzyw sztucznych. Do pobierania opłaty zobowiązani są przedsiębiorcy prowadzący jednostkę handlu detalicznego lub hurtowego, w której są oferowane torby na zakupy z tworzywa sztucznego. Opłata recyklingowa pobierana jest za wszystkie reklamówki foliowe, z wyjątkiem bardzo lekkich toreb o grubości materiału poniżej 15 mikrometrów (tzw. zrywki), które używane są ze względów higienicznych do pakowania żywności sprzedawanej luzem. Raz do roku należy sporządzić sprawozdanie z ich sprzedaży i złożyć je marszałkowi województwa.

Pobrane opłaty należy wносить na specjalne konto bankowe otwarte przez właściwego marszałka województwa do 15 dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym zostały pobrane. Od 1 stycznia 2020 r. przedsiębiorcy muszą prowadzić ewidencję nabytych i wydanych toreb na zakupy z tworzywa sztucznego. Przedsiębiorcy

³⁷ Dz.U. poz. 1403.

prowadzący kilka sklepów lub hurtowni powinni prowadzić kilka ewidencji, osobno dla każdego z tych miejsc. Taką dokumentację należy przechowywać przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, którego informacje dotyczą.

8. Podsumowanie

Na zakończenie podkreślić należy, że zarówno wprowadzenie daniny solidarnościowej, jak i proponowane zmiany w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych – w tym zmiany w zakresie składki zdrowotnej – powodują znaczący wzrost obciążeń dla wielu grup podatników, takich jak przedsiębiorcy czy wysoko opłacani specjaliści, zatrudnieni w ramach umowy o pracę lub umów cywilnoprawnych, których nie będzie dotyczyła tzw. ulga dla klasy średniej. Ich obciążenia z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych osiągną na tyle wysoki poziom, że mogą stanowić impuls do poszukiwania metod optymalizacji podatkowej, np. postaci zmiany rezydencji podatkowej. Jednocześnie poważne wątpliwości natury konstytucyjnej budzi różnicowanie sytuacji podatników i zwiększanie zobowiązań tylko niektórych grup – w kontekście zasad równości, sprawiedliwości społecznej i powszechności opodatkowania.

Nie ulega wątpliwości, że w trakcie procedowania poszczególnych ustaw wprowadzających nowe podatki – często nazywane opłatami – naruszone zostały zasady prawidłowej legislacji, w tym zasada *lex retro non agit* oraz zasada określoności – w stopniu uzasadniającym podanie w wątpliwość ich konstytucyjności.

Bibliografia

- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1.
- Brzostowska M., Kubiesa P., *PIT. Komentarz do art. 30h*, LEX/el. 2021.
- Dahms A., *Opłata cukrowa – słodko nie będzie*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1, LEX/el.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Drozdowski E., *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8, LEX/el.

- Glumińska-Pawlic J., *Pożądany kierunek zmian (reform) obecnego modelu tworzenia prawa podatkowego*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016.
- Janicki T., Kociak-Janicka N., *Danina solidarnościowa*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Źródła prawa podatkowego w świetle konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7.
- Leśniak G., Koślicki K., *Reforma składki zdrowotnej z Polskiego Ładu nie obejmie rolników*, „Prawo.pl”, 8.10.2021 r., LEX/el.
- Malinowski M., *Podatek cukrowy zwiększa podstawę opodatkowania VAT*, LEX/el. 2021.
- Nowak-Far A. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2017.
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
- Ruśkowski E. (red.), *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.
- Wronkowska S., Zieliński M., *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004.
- Wronkowska S., Zieliński M., *O korespondencji dyrektyw redagowania i interpretowania tekstu prawnego*, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3–4.
- Wróblewski J., *Racjonalny model tworzenia prawa*, „Państwo i Prawo” 1973, nr 1.